



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

16/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3179

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 24/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/25-07-2014 ενδικοφανή προσφυγή της , ΑΦΜ, που εδρεύει στις οδός και εκπροσωπείται νόμιμα κατά του υπ' αριθ. /10-06-2014 Φύλλου Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 καθώς και των συμπροσβαλλόμενων α) από 05-06-2014 υπολογισμού ποσών ανάκτησης , β) της από 10-06-2014 έκθεσης ανάκτησης αφορολόγητου αποθεματικού του ν. 3220/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το υπ' αριθ. /10-06-2014 Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10-06-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 29/09/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 24/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/25-07-2014 ενδικοφανής προσφυγής της , ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθμ./10-06-2014 «Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004», του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της, ποσό ανάκτησης από κρατική ενίσχυση ύψους 120.750,00 € πλέον αναλογούντες τόκοι 42.576,47 €.

Το καταλογισθέν ποσό αφορά ανάκτηση κρατικής ενίσχυσης, ισόποσης του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η προσφεύγουσα, λόγω σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού ποσού € 345.000 από κέρδη χρήσης 2004, καθώς από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ Σερρών διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες που η εταιρεία <<..... >> ενέταξε σε επενδυτικό σχέδιο του Ν. 3299/2004 και που πρέπει να είναι συμβατές βάσει του άρθρου 169 παρ.1δ του Ν. 4099/2012 ,αφορούν αγορά ψυκτικών θαλάμων (κινητούς καταψύκτες) και διανομή αυτών στις κατά τόπους αγορές , δηλαδή στα διάφορα καταστήματα πώλησης παγωτού , η ύπαρξη των οποίων είναι απαραίτητη για τη διάθεση των παραγόμενων προϊόντων στον τελικό καταναλωτή. Η δαπάνη αγοράς των ανωτέρω καταψυκτών, η οποία ανέρχεται σε ποσό 353.471 ευρώ, θεωρείται μηχανολογικός εξοπλισμός που συνδέεται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία και αποτελεί παραγωγική επένδυση, πλην όμως δε δημιουργεί νέο προϊόν ή αλλαγή στον τρόπο παραγωγής υφιστάμενων προϊόντων , με αποτέλεσμα να μη συνιστά αρχική επένδυση και ως εκ τούτου η παραπάνω δαπάνη δεν εντάσσεται στο επενδυτικό σχέδιο του Ν. 3299/2004 και δεν είναι συμβατή βάσει του άρθρου 169 παρ.1δ του Ν. 4099/2012 με αποτέλεσμα να μην κριθεί επιλέξιμη και να προκύπτει περίπτωση ανάκτησης της χορηγηθείσας κρατικής ενίσχυσης.

Επίσης, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προέβη σε ανάκτηση οποιουδήποτε ποσού με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν.3614/2007 και από έλεγχο που διενεργήθηκε από το Δ.ΕΚ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναγνωρίστηκαν ως παραγωγικές δαπάνες επενδύσεων του ν. 3299/04, όλες οι πραγματοποιηθείσες στην Δ' περιοχή κίνητρων δαπάνες συνολικής αξίας 353.471,00 €, με τις οποίες η επιχείρηση υπερκάλυψε με καινούργιες επενδύσεις το σχηματισθέν αφορολόγητο αποθεματικό του ν.3220/04 και εξαιρέθηκε από την ανάκτηση του άρθρου 47 §1 του ν. 3614/07, επειδή σύμφωνα με την §2 του ίδιου νόμου εμπίπτουν στις διατάξεις του ν. 3299/04 (ΣΤΑΚΟΔ 155.2 Παρασκευή παγωτού, κατηγορία 1, περιοχή Δ') και πληρούν τους όρους και τις προϋποθέσεις του για να θεωρηθούν παραγωγικές».

Από την επιχείρηση υποβλήθηκαν τα έντυπα που προβλέπονται στο παράρτημα Β1 της ΓΤΟΛ. 1231/2013 Α.Υ.Ο και από τα οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση κάλυψε το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 3220/04 που αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο στην χρήση 2004 με δαπάνες που ενέταξε σε επενδυτικό σχέδιο του ν. 3299/2004.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Απαράδεκτο λόγω διενεργηθέντος τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου αναφορικά με τις συγκεκριμένες δαπάνες και μετά τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο η φορολογική αρχή δεν

δικαιούται να επανέλθει εάν δεν προκύψουν ΝΕΑ συμπληρωματικά στοιχεία και ευθέως ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Παραβίαση γενικών αρχών δικαιολογημένης εμπιστοσύνης διοικούμενων, χρηστής διοικήσεως, κράτους δικαίου κλπ

2. Η υπόθεση αφορά στη χρήση του 2004 και άρα εμπίπτει σχεδόν στα όρια της δεκαετούς παραγραφής της όποιας αξίωσης του Δημοσίου .

3. Νομική και ουσιαστική αβασιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω εσφαλμένης αιτιολογίας, άλλως λόγω εσφαλμένης εφαρμογής των κοινοτικών και εθνικών διατάξεων ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ, όπως αυτές ερμηνεύονται στο παράρτημα Β. 2: Ορολογία Κεφαλαίου Β της ΠΟΛ. 1231/2013, όσον αφορά στον ορισμό της «Αρχικής Επένδυσης», καθότι έχει μοναδικό έρεισμά της, την εσφαλμένη άποψη του συντάκτη της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, βάσει της Απόφασης 2008/723/ΕΚ της 18^{ης} Ιουλίου 2007 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής:

«Άρθρο 1 § 1. Το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που εφαρμόστηκε από την Ελλάδα βάσει του άρθρου 2 του νόμου 3220/2004 είναι ασυμβίβαστο με την κοινή αγορά....

Άρθρο 2

Οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 της παρούσας απόφασης δεν συνιστούν ενίσχυση εάν, κατά το χρόνο της χορήγησής τους, πληρούσαν τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε κανονισμό που έχει εκδοθεί δυνάμει του άρθρου 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 994/98 του Συμβουλίου και που ήταν εφαρμοστέος κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης.

Άρθρο 3

Οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 της παρούσας απόφασης οι οποίες, κατά το χρόνο της χορήγησής της, πληρούσαν τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε κανονισμό που έχει εκδοθεί δυνάμει του άρθρου 1 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 994/98 ή από άλλο εγκριθέν καθεστώς ενισχύσεων, είναι συμβιβάσιμες με την κοινή αγορά μέχρι του ανωτάτου ορίου έντασης ενίσχυσης που εφαρμόζεται γι' αυτό το είδος ενισχύσεων.

Άρθρο 4

1. Η Ελλάδα οφείλει να ανακτήσει από τους δικαιούχους τις ασυμβίβαστες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 της παρούσας απόφασης.

2. Επί των ποσών των ενισχύσεων που πρέπει να ανακτηθούν οφείλονται τόκοι από την ημερομηνία που τέθηκαν στη διάθεση των δικαιούχων μέχρι το χρόνο της πραγματικής ανάκτησης.

3. Οι τόκοι υπολογίζονται με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με το κεφάλαιο V του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής.

Άρθρο 5

1. Η ανάκτηση των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 είναι άμεση και αποτελεσματική.

2. Η Ελλάδα διασφαλίζει την εκτέλεση της παρούσας απόφασης εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησής της.»

Επειδή, με τη C-354/10 απόφαση, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποφάσισε, ότι: «Η Ελληνική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 4 έως 6 της αποφάσεως 2008/723/EK της Επιτροπής, της 18ης Ιουλίου 2007, για την κρατική ενίσχυση C 37/05 (πρώην NN 11/04) της Ελλάδας – Αφορολόγητο αποθεματικό, καθόσον παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα προς ανάκτηση, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της εν λόγω αποφάσεως, των κριθεισών ως παρανόμων και ασυμβιβάστων προς την κοινή αγορά ενισχύσεων, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παράγραφος 2, καθώς και 2 και 3 της ίδιας αποφάσεως.»

Επειδή, σε εκτέλεση της παραπάνω απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ θεσπίστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 169 § 1 του Ν. 4099/2012, με τις οποίες ορίζεται ότι:

«§ 1. Ανάκτηση παράνομων κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2

και 3 του ν. [3220/2004](#).

α) Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, που έχει σχηματισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. [3220/2004](#) (Α' 15) από τα αδιανέμητα κέρδη των επιχειρήσεων κατά τα οικονομικά έτη 2004 και 2005, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το ύψος της ενίσχυσης ανέρχεται στο ισόποσο του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η επιχείρηση που προέβη στο σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με σκοπό την πραγματοποίηση επενδύσεων σύμφωνα με τους όρους των ως άνω διατάξεων.

β) Η ενίσχυση της περίπτωσης α' **κατά το μέρος που δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά, σύμφωνα με τα άρθρα 1 έως 3 της Απόφασης [2008/723/EK](#) της Επιτροπής, ανακτάται** από το Ελληνικό Δημόσιο με την έκδοση από τις αρμόδιες ΔΟΥ σχετικών φύλλων ελέγχου με τα οποία καταλογίζονται στις οικείες επιχειρήσεις το ποσό της ενίσχυσης και το ποσό των τόκων που οφείλονται με βάση τη μέθοδο ανατοκισμού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο V του Κανονισμού 794/2004/EK της Επιτροπής (ΕΕ L 140, 30.4.2004), όπως έχει τροποποιηθεί από τον Κανονισμό 271/2008/EK της Επιτροπής (ΕΕ L 82, 25.3.2008), για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους από τα κέρδη του οποίου σχηματίσθηκε το αποθεματικό μέχρι του χρόνου πραγματικής ανάκτησης του συνολικού ποσού της ενίσχυσης. Το επιτόκιο που εφαρμόζεται είναι το επιτόκιο αναφοράς που ορίζεται, για κάθε ημερολογιακό έτος, από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

γ) **Είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά και εξαιρούνται της ανάκτησης** οι ενισχύσεις ήσσονος σημασίας βάσει του Κανονισμού 69/2001/EK της Επιτροπής (ΕΕ L 10, 13.1.2001), λαμβανομένων υπόψη των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 5 του Κανονισμού 1998/2006/EK της Επιτροπής (ΕΕ L 379, 28.12.2006).

δ) **Είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά και εξαιρούνται της ανάκτησης** ενισχύσεις σε επιχειρήσεις κατά το μέρος που οι επιχειρήσεις, για κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, πραγματοποίησαν δαπάνες οι οποίες εμπίπτουν **σε μία τουλάχιστον από τις ακόλουθες περιπτώσεις και το ποσό της ανάκτησης στις περιπτώσεις αυτές, υπολογίζεται σύμφωνα με την περίπτωση ε' του παρόντος.**

-Στις διατάξεις του ν. [2601/1998](#) (Α' 81) ή του ν. 3299/ 2004 (Α' 261).

-Στον Κανονισμό 70/2001/ΕΚ της Επιτροπής της 12ης Ιανουαρίου 2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις (ΕΕ L 10, 13.1.2001) εφόσον πρόκειται για ενίσχυση σε μικρή ή μεσαία επιχείρηση.

-Στον Κανονισμό 68/2001/ΕΚ της Επιτροπής της 12.1.2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις ενισχύσεις για επαγγελματική εκπαίδευση (ΕΕ L10, 13.1.2001).

Στον Κανονισμό 1/2004/ΕΚ της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς της παραγωγής, μεταποίησης και εμπορίας γεωργικών προϊόντων (ΕΕ L 1, 3.1.2004), καθώς και στις Κοινοτικές Κατευθυντήριες Γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας (ΕΕ C 28, 1.2.2000), μόνον εφόσον αφορούν τη μεταφορά εγκαταστάσεων γεωργικών

εκμεταλλεύσεων για λόγους δημοσίου συμφέροντος.

-Στον Κανονισμό 1595/2004 /ΕΚ της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία προϊόντων αλιείας (ΕΕ L 291, 14.9.2004), καθώς και στο εγκεκριμένο καθεστώς ν. 621/ 2000 Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Αλιείας 2000 2006 (ΕΕ C 102, 31.3.2001).»

Η περίπτωση δ' της παραγράφου 1, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 67 του ν. 4170/2013 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 12.7.2013, σύμφωνα με το άρθρο 82 του ίδιου νόμου.

«Έλεγχος συμβατότητας της ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή της παραγ. 1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012 (περιπτ. δ), όπως ισχύει

Α1. Έλεγχος τήρησης των διατάξεων των άρθρων 2 και 3 ν.3220/2004.

Ειδικά για το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίστηκε από τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη του οικονομικού έτους 2005, θα ελέγχεται μόνο αν εντός του έτους 2005 πραγματοποιήθηκαν επενδύσεις αξίας τουλάχιστον ίσης με το 1/3 του σχηματισθέντος αποθεματικού. Εξετάζεται δε μόνο αυτή η προϋπόθεση διότι οι επιχειρήσεις, ενώ είχαν προθεσμία να ολοκληρώσουν τις επενδυτικές και λοιπές δαπάνες τους μέχρι 31/12/2007, με την ψήφιση των διατάξεων του άρθρου 47 ν.3614/2007, έπαψαν να έχουν το δικαίωμα συνέχισης των ως άνω δαπανών για κάλυψη του αποθεματικού μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του εν λόγω νόμου, ήτοι μετά την 3/12/2007.

Αν από τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 2 και 3 του ν.3220/2004 για το σύνολο του σχηματισθέντος από τις επιχειρήσεις ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού ή μέρους αυτού, για το τμήμα του αποθεματικού που δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις, θα καταλογίζεται ο αναλογούν φόρος και οι προβλεπόμενες προσσαυξήσεις, με τις γενικές διατάξεις, σε βάρος των επιχειρήσεων. Η ανάκτηση δηλαδή του συνόλου ή του τμήματος της κρατικής ενίσχυσης που δόθηκε με το σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού στις περιπτώσεις που δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις που όριζαν οι διατάξεις των άρθρων 2 & 3 του ν.3220/2004 για το σχηματισμό του θα γίνει με τις γενικές διατάξεις.

Αν η ορθή εφαρμογή, των ως άνω διατάξεων έχει ήδη ελεγχθεί από προηγούμενο φορολογικό έλεγχο δεν θα γίνεται νέος έλεγχος, αλλά θα γίνεται σχετική αναφορά στην Έκθεση Ελέγχου που θα συντάσσεται ότι η τήρηση των προϋποθέσεων έχει ήδη ελεγχθεί και θα αναγράφεται η

υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο, η ημερομηνία ολοκλήρωσης του ελέγχου και το πόρισμα αυτού.

Έλεγχος ανάκτησης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγ. 1 του άρθρου 169 ν.4099/2012 όπως ισχύει, θα γίνεται μόνο για το ποσό της κρατικής ενίσχυσης που αντιστοιχεί στο τμήμα του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού για το οποίο έχουν τηρηθεί οι διατάξεις των άρθρων 2 & 3 του ν.3220/2004. Για το τμήμα αυτό των ενισχύσεων θα γίνεται **επιπλέον ο έλεγχος συμβατότητάς τους με την εσωτερική αγορά, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο Κεφάλαιο Β΄ της παρούσας.**

Το Κεφάλαιο Β της παρούσας, αφορά στον έλεγχο της συμβατότητας της ενίσχυσης με μία ή περισσότερες περιπτώσεις της παραγ. 1δ΄ του άρθρου 169 του ν. 4099/2012 όπως ισχύει, καθεμία εκ των οποίων αποτελεί διαφορετικό **Πλαίσιο χορήγησης συμβατών με την εσωτερική αγορά κρατικών ενισχύσεων**⁽¹⁾.

Συγκεκριμένα τα Πλαίσια ⁽¹⁾ με τα οποία **μπορεί να κριθεί συμβατή η ενίσχυση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού**, λαμβάνοντας υπόψη τις προϋποθέσεις σχηματισμού του βάσει του ν. 3220/2004, είναι τα εξής,:

- **Επενδυτικός νόμος: ν.2601/98** όσον αφορά τις διατάξεις αυτού που έχουν εγκριθεί από την Επιτροπή ως καθεστώς Περιφερειακών Ενισχύσεων⁽²⁾ - ΝΝ 59/Α/98 (ενισχύσεις σε αρχικές επενδύσεις και λειτουργικές δαπάνες) και **ν.3299/2004** επίσης όσον αφορά τις διατάξεις αυτού που έχουν εγκριθεί από την Επιτροπή ως καθεστώς Περιφερειακών Ενισχύσεων – Ν573/2004 (ενισχύσεις σε αρχικές επενδύσεις).

Ως έναρξη ισχύος του ν. 3299/2004, ο οποίος αντικατέστησε τον προηγούμενο, ορίζεται η ημερομηνία δημοσίευσής του, ήτοι η 23-12-2004.

- **Κανονισμός ΕΚ 70/2001**⁽³⁾ της Επιτροπής που αφορά στις κρατικές ενισχύσεις σε Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (ενισχύσεις σε επενδύσεις και ενισχύσεις για υπηρεσίες από εξωτερικούς συμβούλους) .

- **Κανονισμός ΕΚ 68/2001**⁽⁴⁾ της Επιτροπής που αφορά στις κρατικές ενισχύσεις για επαγγελματική εκπαίδευση (ενισχύσεις για ειδική επαγγελματική εκπαίδευση).

- **Κανονισμός ΕΚ 1/2004**⁽⁵⁾ της Επιτροπής που αφορά κρατικές ενισχύσεις προς Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις στον τομέα της γεωργίας⁽⁵⁾ (ενισχύσεις για επενδύσεις σε γεωργικές εκμεταλλεύσεις, ενισχύσεις για επενδύσεις στον τομέα μεταποίησης και εμπορίας γεωργικών προϊόντων, ενισχύσεις για την ενθάρρυνση της παραγωγής και εμπορίας γεωργικών προϊόντων ποιότητας).

- **Κατευθυντήριες Γραμμές της Επιτροπής για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας**⁽⁵⁾ μόνον εφόσον αφορούν τη μεταφορά εγκαταστάσεων γεωργικών εκμεταλλεύσεων για λόγους δημοσίου συμφέροντος)

- **Κανονισμός ΕΚ 1595/2004**⁽⁶⁾ της Επιτροπής που αφορά κρατικές ενισχύσεις προς Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις στον τομέα της αλιείας (ενισχύσεις για επενδύσεις στον τομέα μεταποίησης και εμπορίας και ενισχύσεις για επενδύσεις στον κλάδο υδατοκαλλιέργειας)

- **Εγκεκριμένο από την Επιτροπή Καθεστώς Ν 621/2000**⁽⁶⁾ - Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Αλιείας 2000 – 2006 (υδατοκαλλιέργεια, μεταποίηση και εμπορία)

B.5 Πλαίσιο Επενδυτικού Νόμου ν.2601/98 και ν.3299/2004 (εγκεκριμένα καθεστώτα Περιφερειακών Ενισχύσεων) για αρχικές επενδύσεις⁽⁸⁾ (Παράρτημα Β.1 ΕΝΤΥΠΟ 3.β.2)

Το πλαίσιο έχει εφαρμογή σε Σχέδια με επενδυτικές δαπάνες για δραστηριότητες εκτός του τομέα της γεωργίας⁽⁵⁾, και του τομέα αλιείας/ υδατοκαλλιέργειας⁽⁶⁾ με τους παρακάτω όρους και προϋποθέσεις:

B.5.2 Επιλεξιμότητα επενδυτικού σχεδίου :

✓ Το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να αποτελεί αρχική επένδυση⁽⁸⁾, όπως αυτή ορίζεται στις Κατευθυντήριες Γραμμές Περιφερειακών Ενισχύσεων.

✓ Η έναρξη⁽¹⁶⁾ του εν λόγω επενδυτικού σχεδίου δεν πρέπει να είναι προγενέστερη της δημοσίευσης του νόμου 3220/2004 (28-1-2004).

✓ Το επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να έχει λειτουργήσει στην περιοχή εγκατάστασής του πέντε τουλάχιστον έτη από την ολοκλήρωσή του⁽¹⁶⁾

✓ Σε περίπτωση που η ενίσχυση εξετάζεται βάσει του ν.3299/2004 θα πρέπει επί πλέον **το επενδυτικό σχέδιο να εντάσσεται σε μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις του άρθρου 3 παρ. 1 αυτού (Παράρτημα Β.5).**

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα σχημάτισε αφορολόγητο αποθετικό, από κέρδη της χρήσης 2004, ποσού € 345000. Τόσο το επενδυτικό σχέδιο όσο και οι δαπάνες για την κάλυψη του αφορολόγητου αποθεματικού, αφορούσαν δαπάνες για επενδύσεις που έγιναν για την κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού που σχημάτισε στην χρήση 2004 (οικονομικό 2005), περιλαμβάνονταν σε αυτές που αναφέρονται στο άρθρο 3 §1“ του ν. 2601/1998 και στο άρθρο 3 §1β' περ. iii του Ν.3299/04 «Επενδυτικά σχέδια στον τομέα της μεταποίησης, όπως ορίζεται στη Στατιστική Ταξινόμηση των Κλάδων Οικονομικής Δραστηριότητας (Σ.ΤΑ.Κ.Ο.Δ.) ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1.» και ενισχυόμενες δαπάνες σύμφωνα με το άρθρο 3 §5 περ. iv «Την αγορά και εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού.».

Παρότι οι ως άνω δαπάνες πληρούσαν τις προϋποθέσεις για το σχηματισθέν αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 3220/04, 345.000,00 €, και εξαιρέθηκε της ανάκτησης του άρθρου 47 §1 του ν. 3614/07 από τον έλεγχο που είχε διενεργηθεί από το Δ.ΕΚ Θεσσαλονίκης, επειδή σύμφωνα με την §2 του ίδιου νόμου ενέπιπταν στις διατάξεις του ν. 3299/04 (ΣΤΑΚΟΔ 155.2 Παρασκευή παγωτού, κατηγορία 1, περιοχή Δ') και πληρούσαν τους όρους και τις προϋποθέσεις του για να θεωρηθούν παραγωγικές», όμως σύμφωνα με τον έλεγχο συμβατότητάς τους με την εσωτερική αγορά, κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι δεν είναι επιλέξιμες σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο Κεφάλαιο **B.5.2** της ΠΟΛ 1231/2013.

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες που ενέταξε σε επενδυτικό σχέδιο του ν. 3299/2004, αφορούν αγορά ψυκτικών θαλάμων (κινητούς καταψύκτες) και διανομή αυτών στις κατά τόπους αγορές, δηλαδή στα διάφορα καταστήματα πώλησης παγωτού, η ύπαρξη των οποίων είναι απαραίτητη για την διάθεση των παραγόμενων προϊόντων στον τελικό καταναλωτή. Η δαπάνη αγοράς των ανωτέρω καταψυκτών, θεωρείται μηχανολογικός εξοπλισμός που συνδέεται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία και αποτελεί παραγωγική επένδυση, πλην όμως δεν είναι αρχική επένδυση.

Επειδή για να θεωρηθεί αρχική επένδυση, σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται στις ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΕΠΙΣΗΜΗ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ C 74/9 10.03 ΕΛ παρ. 4.4. μια επένδυση θα πρέπει να αφορά

- την δημιουργία νέων εγκαταστάσεων ή
- την επέκταση υφιστάμενων εγκαταστάσεων ή
- την εκκίνηση δραστηριότητας η οποία συνεπάγεται θεμελιώδη αλλαγή στο προϊόν ή την μέθοδο παραγωγής μιας υφιστάμενης εγκατάστασης (διαμέσου του εξορθολογισμού, της διαφοροποίησης ή του εκσυγχρονισμού).

Ως εκ τούτου στην υπό κρίση υπόθεση η επένδυση **δεν αφορά καμία από τις τρεις ως άνω περιπτώσεις** και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 § 1 του Συντάγματος του 1975:

«Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου.»

Οι συνθήκες της ΕΕ αποτελούν διεθνείς συμφωνίες που στο σύνολό τους συνιστούν τον "καταστατικό χάρτη" της Ε.Ε., οι οποίες τελικά και υπερισχύουν των εσωτερικών νόμων (εθνικών δικαίων) των μελών-Χωρών. Οι Χώρες μέλη δεν μπορούν μετά την ένταξή τους να επικαλεστούν αντισυνταγματικότητα συνθηκών, με σκοπό την απαλλαγή τους από τις ανειλημμένες υποχρεώσεις τους.

Επίσης και οι πράξεις των οργάνων της Ε.Ε. που εκδίδονται προς εφαρμογή των διατάξεων των συνθηκών υπερισχύουν ομοίως των εθνικών (εσωτερικών) νόμων εκάστου κράτους-μέλους, όπως εν προκειμένω η C-354/10 Απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου.

Στην προκειμένη περίπτωση, **α)** Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκρινε, με το άρθρο 1. παρ.1 της απόφασης 2008/723/ΕΚ της 18ης Ιουλίου 2007 (ΕΕ 2008 L 244, 11), ότι η σύσταση αφορολόγητων ειδικών αποθεματικών βάσει των άρθρων 2 & 3 του ν.3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α') συνιστά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που δεν συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά και ότι τα αντίστοιχα ποσά φόρου που ωφελήθηκαν οι επιχειρήσεις από το σχηματισμό των αποθεματικών αυτών θα πρέπει να ανακτηθούν ως παράνομες ενισχύσεις, **β)** Η Επιτροπή θεωρώντας ότι η Ελληνική Δημοκρατία δεν συμμορφώθηκε πλήρως, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, με την παραπάνω απόφαση προσέφυγε στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, **γ)** Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την από 1ης Μαρτίου 2012 καταδικαστική απόφασή του στην υπόθεση C-354/10 έκρινε ότι η Ελληνική Δημοκρατία παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα για την ανάκτηση των παράνομων ενισχύσεων, σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 1, της ως άνω απόφασης 2008/723/ΕΚ της Επιτροπής, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παρ. 2 καθώς και τα άρθρα 2 και 3 της ίδιας απόφασης, **δ)** Για την ανάκτηση των εν λόγω κρατικών ενισχύσεων, κατά το μέρος που **δεν είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά, σε εκτέλεση της απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ θεσπίστηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 169 ν.4099/2012, ε)** κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών έγινε η ανάκτηση της κρατικής ενίσχυσης (ισόποσης του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η προσφεύγουσα με τον σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. [3220/2004](#), από τα αδιανέμητα κέρδη της χρήσης 2004 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί ότι μετά τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο η φορολογική αρχή δεν δικαιούται να επανέλθει εάν δεν προκύψουν ΝΕΑ συμπληρωματικά στοιχεία και η παραβίαση γενικών αρχών δικαιολογημένης εμπιστοσύνης διοικούμενων, χρηστής διοικήσεως, κράτους δικαίου κλπ είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./25-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής **και την επικύρωση** του υπ' αριθμ./10-06-2014 «Φύλλου Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004», του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).